

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА КАК НОВОГО ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

О.С. Ясинская

Полоцкий государственный университет
г. Новополоцк, Беларусь

Современный этап развития характеризуется переходом к постиндустриальному обществу, главной отличительной особенностью которого является формированием инновационной экономики (экономики знаний), «основанной на потоке инноваций, на постоянном технологическом совершенствовании, на производстве и экспорте высокотехнологичной продукции с очень высокой добавочной стоимостью и самих технологий» [1].

Общепризнанно, что в современных экономических реалиях ключевым фактором производства и инновационного развития выступает человеческий капитал. Современный экономический рост обусловлен массовыми инновациями, а не концентрацией физического и финансового капитала. Примером этому служит опыт стран с развитой инновационной экономикой (США, Германия, Швеция, Япония и др.), которые без масштабного применения либо при отсутствии собственных сырьевых ресурсов на основе реализации политики человеческого капитала вышли на лидирующие позиции в мировой экономике.

Поэтому человеческий капитал является главным производительным и социальным фактором развития современной экономики. Этот факт отражен в многочисленных программных и аналитических доку-

ментах ООН и Всемирного Банка. Согласно данным Всемирного Банка в рейтинге стран мира по индексу инноваций Беларусь в 2012г. находилась на 12 месте [2]. В связи с этим основным приоритетом в соответствии с Программой социально-экономического развития Республики Беларусь на 2011–2015г для нашей страны является «развитие человеческого потенциала, включая повышение уровня благосостояния, увеличение продолжительности жизни, укрепление здоровья граждан и их образование» [3]. Ведь именно человек с его знанием, умением и опытом является генератором идей и создателем инновации, а уровень человеческого капитала и эффективность его использования определяют инновационное развитие национальной экономики.

Основы теории человеческого капитала заложены в трудах классиков экономической мысли, сторонников трудовой теории стоимости А. Смита, У. Петти, Ж.Б. Сэя, К. Маркса, Дж.С. Милля, А. Маршала и др. ученых, которые стали рассматривать человека как носителя трудовой функции, как важнейший ресурс, а труд как часть измеряемых затрат.

Создателями современной теории человеческого капитала считаются представители неоклассической школы Г. Беккер, Дж. Минцер, Т. Шульц, Л. Вальрас, Ф. Уэлч, Р. Лукас и другие. В их работах человек рассматривался как носитель экономических и социальных функций. Они впервые ввели в понятийный аппарат экономической теории категорию «человеческий капитал», который рассматривали как отдельный вид капитала, который обладает определенными свойствами физического и финансового капитала, но и имеет свои особенности.

В дальнейшем исследовании сущности человеческого капитала занимались представители школы американского институционализма и новой институциональной теории Т. Веблен, У.К. Митчел, Д. Норт, К. Менгер, О. Уильямсон, Дж.К. Гэлбрейт, Х. Демсейц, А. Аличан и другие представители данных научных течений. На современном этапе вопросы развития концепции человеческого капитала отражены в работах Н. Аберкомби, С. Хилла, Б.С. Тернера, Д. Девида, Дж. Джери и других экономистов. В отечественной экономической науке данная научная проблема освещена в трудах таких ученых, как А.В. Бондарь, В.В. Богатырева, И.В. Корнеевец, П.Г. Никитенко, С.Ю. Соловников, Е.В. Ванкевич, А.А. Раков и др.

Пройдя длительный путь теоретического и методологического развития, теория человеческого капитала до сих пор является одним из самых актуальных объектов исследования современной науки. Сегодня это общепризнанный первостепенный фактор инновационного развития общества и ключевая экономическая категория, позволяющая понять и объяснить многие социальные и экономические процессы, происходящие в современном обществе.

Одним из приоритетных направлений приращения знаний о сущности и экономической природе человеческого капитала является определение влияния человеческого капитала в распределении и перераспределении прибыли; разграничение расходов на воспроизводство человеческого капитала на потребительскую и инвестиционную составляющие. Для решения этих задач требуется достоверная информационная база количественного выражения исследуемых показателей. Однако на данный момент, несмотря на высокую потребность в информации о наличии и воспроизводстве человеческого капитала, как на макро, так и на микро уровне, не уделяется должного внимания разработке методик информационного обслуживания разработанных теорий, что препятствует их реализации на практике. Ведь для эффективного управления человеческим капиталом необходима достоверная информация о фактах, изменениях и результатах хозяйственных процессов по его воспроизводству, которая должна аккумулироваться в системе бухгалтерского учета – важнейшей управляющей функции системы экономического управления. В данной подсистеме информация путем сплошного, непрерывного взаимосвязанного отражения данных о деятельности организации, ее обработки, обобщения представляется соответствующим пользователям для обоснования и принятия решений.

Впервые вопрос бухгалтерского учета человеческого капитала был рассмотрен в конце 1960-х Р. Ликертом, Р. Брамметом, Е. Фламхольцем, У. Пайлом. Далее эта проблема была освещена в трудах С. Брю, Р. Германсона, Ф. Кренделя, К. Макконела, М. Мэтьюса, М. Перера, А. Эдвинсона и др. Отдельные моменты бухгалтерского учета человеческого капитала рассмотрены в работах ученых стран СНГ: О.А. Агеевой, А. Лобанова, Я.В. Соколова, Н.М. Якуповой, С.А. Дятлова и др. В Республике Беларусь учетно-аналитические аспекты по исследуемой теме затронуты в трудах А.В. Бондаря, В.В. Богатыревой, Я. Житкевича и др.

Традиционная бухгалтерская наука и практика не рассматривают человеческий капитал в качестве объекта бухгалтерского учета. Поэтому данная общепризнанная экономическая категория не подлежит регистрации в системе счетов и раскрытию в бухгалтерской отчетности. Согласно данной концепции человеческий капитал это лишь временно привлеченное средство, относимое в соответствии с правилами традиционного бухгалтерского учета к пассивам подобно долговым обязательствам. Он может быть использован в деятельности предприятия, но из-за отсутствия правовой базы не может быть признан в бухгалтерском учете.

Однако данные аргументы на наш взгляд не являются однозначными, не соответствуют реалиям и уровню развития экономической мысли, поэтому подвергаются критике. Ведь человеческий капитал применяется в хозяйственной деятельности предприятия, является ключевым фактором успеха и источни-

ком получения будущих экономических выгод, поэтому он должен быть отражен в системе бухгалтерского учета.

При рассмотрении данного вопроса сторонниками концепции человеческого капитала акцент делается на экономическом праве собственности, которое предполагает владение экономическими выгодами от использования актива в своей деятельности, а не физическом владении. Данная позиция согласуется с принципом бухгалтерского учета «приоритет содержания над формой».

В международной практике данный подход реализован в МСФО 17 «Аренда», согласно которому на балансе арендатора отражается арендуемый объект, приобретенный на правах финансового лизинга. Одновременно субъект приобретает финансовые выгоды от использования арендуемого актива на протяжении большей части срока его экономической службы. Важным шагом к признанию «нетрадиционных» активов [5, с. 255] является признание возможности отражать в бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» и МСФО 3 «Объединение компаний» деловой репутации предприятия гудвила.

Международные стандарты финансовой отчетности все более глубоко освещают вопросы бухгалтерского учета нематериальных активов и раскрытия справедливой стоимости в отчетности. Использование данных рекомендаций, а так же внедрение метода начисления в бухгалтерскую практику создает предпосылки для точного долгосрочного планирования хозяйственной деятельности, что обеспечит эффективное управление человеческим капиталом, путем использования достоверной информации о наличии и воспроизводстве данного важнейшего фактора производства.

Таким образом, на данный момент в мировой теории и практике имеется достаточная теоретическая и практическая база для разработки эффективных методик бухгалтерского учета человеческого капитала и их внедрения в практическую деятельность. Основной задачей является удовлетворение информационных потребностей внутренних и внешних пользователей в достоверной информации о состоянии, воспроизводстве и эффективности использования данного конкурентного ресурса современной экономики.

Так при анализе возможности выгодного вложения средств в условиях становления и развития инновационной экономики инвестора интересует информация об интеллектуальном капитале предприятия и его важнейшей составляющей – человеческом капитале, как важнейшем производственном ресурсе в инновационной экономике. В то же время собственнику предприятия в целях повышения эффективности хозяйственной деятельности необходима точная и достоверная информация для управления человеческим капиталом.

Однако, не умаляя важности работ зарубежных и отечественных ученых в данной отрасли экономической науки, следует отметить, что на данный момент отсутствуют комплексные исследования, направленные на разработку методик бухгалтерского учета человеческого капитала отвечающих современным потребностям пользователей информации. Это препятствует развитию, эффективному применению и дальнейшему изучению этого важнейшего современного конкурентного ресурса.

Исследования человеческого капитала и попытки внедрения их результатов в учетную практику активно проводятся во многих странах мира. Однако в Республике Беларусь они остаются довольно редкими и не систематическими. Анализ публикаций отечественных ученых, нормативно – правовых актов, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета в нашей стране, позволяет сделать вывод о том, что в Республике Беларусь «человеческий капитал» не является объектом бухгалтерского учета, в то время как на государственном уровне он признан важнейшим ресурсом. В учетной системе человеческие ресурсы отражаются опосредованно и односторонне. Внимание уделяется только учету труда и заработной платы, хотя учет человеческого капитала является более широким понятием. В связи с тем, что не существует методики его отражения на бухгалтерских счетах и в системе финансовой отчетности данный ресурс «растворяется» в таких объектах учета, как готовая продукция, незавершенной производством, расходы будущих периодов.

Однако методологические принципы современной отечественной учетной системы, отраженные в Законе Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности», оппонируют признанию категории «человеческий капитал» и опосредованной им категории «человеческие ресурсы» в качестве объекта бухгалтерского учета: в п. 7 ст. 3 Закона признается принцип преобладания экономического содержания; п. 2 ст. 12 допускается учетная оценка активов по приведенной (дисконтированной) стоимости; ст. 17 в качестве технических нормативных актов допускается применение на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности. Данные теоретические принципы, по сути, являются основными аргументами сторонников концепции бухгалтерского учета человеческого капитала при обосновании своей научной позиции. Поэтому можно сделать вывод, что в Республике Беларусь существуют законодательно закрепленные предпосылки для создания и развития концепции отечественной теории человеческого капитала соответствующей уровню развития экономической науки, имеющей научное значение и прикладную направленность.

Изучение и систематизация отечественных и зарубежных литературных источников, исследование генезиса и сущности экономической категории «человеческий капитал», критический анализ действующей системы бухгалтерского учета, закрепленной в международных стандартах финансовой отчетности

и нормативно-правовых актах, показало, что на современном этапе уровень развития бухгалтерской науки и практики не соответствует уровню развития экономической мысли. В то время как человеческий капитал признан важнейшим фактором развития современного инновационного общества, данный объект экономической действительности, не находит своего отражения в системе традиционного бухгалтерского учета. Следовательно, не все факты современной хозяйственной жизни подлежат регистрации, что нарушает принцип объективности. Поэтому существует острая необходимость в выделение нового объекта бухгалтерского учета «человеческий капитал». Это позволит путем применения общенаучных и специальных методов исследовать его учетную природу в целях разработки эффективной научно обоснованной методики бухгалтерского учета человеческого капитала. В итоге данный объект будет отражен в системе бухгалтерских счетов и в финансовой отчетности, что позволит обеспечить информационные потребности внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности.

Литература

1. Инновационная экономика // Свободная электронная энциклопедия «Википедия» [Электронный ресурс]. – 2001. – Режим доступа : [https://ru.wikipedia.org/wiki/Инновационная экономика](https://ru.wikipedia.org/wiki/Инновационная_экономика). – Дата доступа : 04.03.2015.
2. The Global Innovation Index // Cornel INSEAD WIPO [Electronic resource]. – Johnson Cornell University, 2012. – 2010. – Mode of access : <http://www.globalinovatioindex.org/content.aspx?page=GII-Home>. – Date of access : 14.09.2012.
3. Программа социально-экономического развития Республики Беларусь на 2011–2015 годы : Указ президента Респ. Беларусь от 11 апр. 2011 г., № 136 // Нац. Правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – Минск, 2010. – 2002. – Режим доступа : <https://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p2=1/12462>. – Дата доступа : 01.12.2011.
4. Теория измерения капитала и прибыли / [коллектив авторов] ; под общ. ред. проф. Ф. Бутынца, проф. М. Добиш. – Краков : Fundacja Uniwersytetu. Ekonomicznego w Krakowie, 2010. – 400 с.